



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HN, vertreten durch SG, vom 30. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 31. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Anlässlich einer Betriebsprüfung (BP) wurde folgendes festgestellt (Auszug):

a. Bei der Gesellschaft der Bw. (HN), der AN KG, sei am 8. Januar 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden. Ebenso für die Komplementär-GmbH am 20. Januar 2004. Das Konkursverfahren beider Firmen sei am 3. September 2008 nach Schlussverteilung der Masse aufgehoben und die Firmen anschließend gemäß § 10 Abs 2 FBG gelöscht worden.

b. Prüferfeststellung: Da negative Kapitalkonten der Kommanditisten bestünden, sei grundsätzlich der Tatbestand des § 24 Abs 2 EStG erfüllt. Die Berechnung der Höhe des Aufgabegewinnes werde wie folgt vorgenommen: Kapitalkonten der Kommanditisten plus 2003/2004 erzielte Verluste und Entnahmen; abzurechnen seien Gesellschafterdarlehen, Wechselbürgschaftverpflichtung und Kommunalsteuer. Es ergebe sich ein Veräußerungsgewinn von 938.861,18 € für EN und 1.199.281,60 € für HN (Bw.).

c. Gemäß § 24 Abs 2 EStG sei beim Ausscheiden eines Gesellschafters, der als (Mit)Unternehmer des Betriebes anzusehen sei, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, das er nicht auffüllen müsse.

Die Konkurseröffnung über das Vermögen einer KG führe zwar gemäß § 161 Abs 2 iVm § 131 Z 3 UGB zur Auflösung der Gesellschaft, nicht aber zur sofortigen Beendigung. Die Gesellschaft könne – zB im Falle des Abschlusses des Zwangsausgleiches – noch weiter fortbestehen. Werde hingegen das Massevermögen verwertet und verteilt und dann der Konkurs aufgehoben, komme es erst dadurch zu einer Vollbeendigung der Gesellschaft (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160). Die Eröffnung des Konkursverfahrens und damit die Auflösung der Gesellschaft bedeute nur, dass an die Stelle des ursprünglichen Gesellschaftszweckes nunmehr der Abwicklungszweck trete. Im Konkursfall trete an die Stelle der Liquidation gemäß § 145 ff UGB das Konkursverfahren. Die Aufhebung des Konkursverfahrens nach Vollzug der Schlussverteilung (§ 139 Abs 1 KO) führe zur Beendigung der Gesellschaft (vgl Koppensteiner in Straube, HGB I, § 131, Tz 12). Eine Liquidation bzw Abwicklung im Zuge eines Konkursverfahrens sei keine begünstigte Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG 1988. Damit bleibe während der Abwicklung im Konkurs der Gewerbebetrieb als laufender Betrieb bestehen (EStR 2000, Rz 5642 mwN) und erst die Verteilung des Massevermögens führe zur Beendigung des Betriebes bzw der Gesellschaft (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160).

Dies sei auch der Zeitpunkt, der für die steuerliche Berücksichtigung des nicht aufgefüllten negativen Kapitalkontos maßgeblich sei. Der Zeitpunkt der Konkurseröffnung könne nicht für die Berücksichtigung des negativen Kapitalkontos iSd § 24 Abs 2 EStG 1988 relevant sein, weil sich durch die Eröffnung des Konkursverfahrens nur der Gesellschaftszweck geändert hätte, der nun den Abverkauf der Anlagegüter zum Gegenstand habe. Erst der Vollzug der Schlussverteilung des Vermögens führe zur Beendigung der Gesellschaft und damit zur Berücksichtigung der negativen Kapitalkonten iSd § 24 Abs 2 EStG 1988. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung sei daher im Jahr 2008 vorzunehmen. Es werde ersucht mitzuteilen, ob die Verteilungsregelung des § 37 Abs 2 EStG beantragt werde.

2. Auf Basis des BP-Berichtes bei der AN KG vom Februar 2011 wurde ein berichtiger Einkommensteuerbescheid 2008 gemäß § 295 Abs 1 BAO am 31. Mai 2011 erlassen. Die Bw. hatte die Anwendung der Begünstigung des § 37 Abs 5 EStG (Hälftesteuersatz) beantragt, alternativ die Verteilungsregel des § 37 Abs 2 EStG (Verteilung auf drei Jahre).

Das Finanzamt hielt dazu fest, nach § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 liege eine Erwerbstätigkeit nur dann nicht vor, wenn unter anderem die Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730,00 € im Kalenderjahr nicht übersteigen würden. Zur Erwerbstätigkeit zählten die aus einer aktiven Tätigkeit erzielten Einkünfte gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 und Betätigungen nach

§ 29 Z 4 EStG. Da nach Aktenlage die Kommanditistin im Jahr 2008 Aktivbezüge von über 730,00 € im Jahr erzielt habe, sei die Begünstigung gemäß § 37 Abs 5 EStG nicht anwendbar. Anwendbar sei aber die Bestimmung des § 37 Abs 2 EStG, da hierfür alle Tatbestandsmerkmale erfüllt seien (Vorliegen eines Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 EStG, Siebenjahresfrist, Anfallen der Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum).

Über Art, Umfang und Höhe der Begünstigung sei im Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Gesellschafters abzusprechen.

Angesetzt wurde der auf drei Jahre verteilte Veräußerungsgewinn.

3. Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2011 wurde mit Schriftsatz vom 30. Juni 2011 Berufung eingelegt:

a. Im Zuge der Schlussbesprechung sei der Antrag auf Anwendung des § 37 Abs 5 EStG gestellt worden, nämlich die negativen Verrechnungskonten aus der im Konkurs befindlichen AN KG als außerordentliche Einkünfte aus einer Betriebsaufgabe mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu besteuern.

b. Dies sei mit dem Argument abgewiesen worden, dass HN im Jahr 2008 die Voraussetzung nicht erfülle, ohne eine Erwerbstätigkeit zu sein. Man habe aber die Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre angewandt.

c. Gemäß EStR 2000, Rz 7317, würden sich die Grenzen von 22.000,00 € Umsatz und 730,00 € Einkünfte auf Tätigkeiten beziehen, die ab der Betriebsaufgabe ausgeübt worden seien. Weiters seien diese Grenzen auf das Kalenderjahr bezogen.

Nachdem das Konkursverfahren im Jahr 2004 eröffnet und im September 2008 abgeschlossen worden sei, würde dies dazu führen, dass Frau HN – entgegen der vom Gesetzgeber vorgesehenen Jahresfrist – über einen Zeitraum von fast fünf Jahren keine Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs 5 EStG iVm § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 bzw § 29 Z 4 EStG haben dürfte, ohne ständig Gefahr zu laufen, die Begünstigung zu verlieren. Noch dazu habe HN im gesamten Jahr 2004 keine zusätzliche Erwerbstätigkeit gehabt. Ziehe man dieses Jahr heran, wäre der halbe Durchschnittssteuersatz jedenfalls anzuwenden.

d. Im konkreten Fall verstoße ein derartiges Verständnis der Gesetzesstelle gegen das Grundrecht der freien Erwerbstätigkeit (Art 6 StGG) sowie gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG).

Es werde daher ersucht, dem Antrag auf Besteuerung nach § 37 Abs 5 EStG stattzugeben.

4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2011 wurde das Berufungsbegehren bezüglich des Hälftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn 2008 abgewiesen (Auszug):

a. Im Jahr 2008 habe man aus einer aktiven nichtselbständigen Tätigkeit Einkünfte in Höhe von 12.603,73 € (Zeitraum 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2008, ohne Abzug des Werbungskostenpauschales) erzielt. Auch in den Jahren 2009 und 2010 seien aktive Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in ungefähr der gleichen Höhe erzielt worden. Die Abgabepflichtige habe daher ihre Erwerbstätigkeit nicht – wie § 37 Abs 5 Z 3 EStG dies fordere – eingestellt, sondern erziele weiterhin jedenfalls Einkünfte weit über der Bagatellgrenze von 730,00 €. Der Hälftesteuersatz könne daher nicht zur Anwendung gelangen.

b. Dem Argument in der Berufung, wonach die Bw. (HN) seit 2004 (bis 2008) keine Erwerbstätigkeit hätte haben dürfen, weil die Gefahr des Verlustes der Begünstigung bestanden hätte, könne nicht gefolgt werden. Vielmehr stütze sich § 37 Abs 5 Z 3 EStG generell auf das Jahr der Betriebsveräußerung. Nach der Konkurseröffnung habe die Gesellschaft weiter bestanden. Eine in den Jahren 2004 bis 3. September 2008 ausgeübte aktive nichtselbständige Tätigkeit hätte keine Auswirkungen auf § 37 Abs 5 Z 3 EStG gehabt.

5. Am 15. September 2011 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde mit Schreiben vom 21. September 2011 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. a. Gemäß § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 steht für Veräußerungs- und Übergangsgewinne nach Betriebsaufgabe der ermäßigte Steuersatz dann zu, wenn

- die Begünstigung beantragt wird,
- seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind,
- der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und
- der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000,00 € betragen hat und **die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730,00 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.**

b. Die bezeichneten Voraussetzungen sind grundsätzlich gegeben, strittig ist ausschließlich, was unter dem Begriff der "gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten" zu verstehen ist.

c. Als aktive Erwerbstätigkeit gilt jede Einnahmen bewirkende aktive Tätigkeit: Betriebliche Einkünfte, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Ausnahme von Pensionsbezügen inklusive Firmenpensionen und Einkünfte aus Betätigungen iSd § 29 Z 4 EStG, sowie Einkünfte aus der Verpachtung eines nicht aufgegebenen Betriebes (Jakom/Kanduth-Kristen, § 37, Rz 33). **Im vorliegenden Fall bezog die Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 12.609,73 €. Dieser Betrag liegt, wie auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Folgejahren erheblich über dem für die Begünstigung gesetzlich vorgesehenen Rahmen.** Daher ist der Hälftesteuersatz für die Einkünfte des Jahres 2008 nicht anwendbar.

d. Da auf das Jahr 2008 abgestellt wird (Zeitpunkt der Betriebsaufgabe), sind Einkünfte der Vorjahre (2004 bis 2007) nicht von Bedeutung, die Argumentation der Bw. geht insoweit ins Leere. Nicht über fünf Jahre wäre keine Erwerbstätigkeit möglich gewesen, wie die Bw. in der Berufung behauptet, sondern nur im Jahr 2008 ist diese schädlich.

e. Soweit ein Verstoß gegen das Grundrecht der freien Erwerbstätigkeit oder den Gleichheitsgrundsatz behauptet wird, ist festzuhalten, dass der UFS ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze solange anzuwenden hat, bis sie aufgehoben werden. Verstößt ein Gesetz gegen die Verfassung, hat der Unabhängige Finanzsenat dies nicht zu prüfen. Ebenso ist nicht prüfungsrelevant, ob ein Gesetz sinnvoll ist (s dazu Doralt, Rdw 2005, 646, "§ 37 EStG: Arbeitsverbot nach Betriebsveräußerung – eine sinnvolle Steuerpolitik?").

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 22. September 2011